



**A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO AO MEIO
AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO
THE EXTRAFISCALITY AS MEANS THE PROTECTION MECHANISM
ECOLOGICALLY BALANCED ENVIRONMENT**

*Lilian Ramos Jacob

**Fernanda Trierweiler Vasconcellos

Resumo

O artigo tem por objetivo analisar o fenômeno da extrafiscalidade como mecanismo de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. A temática encontra respaldo no direito tributário através de estímulo ou desestímulo fiscal. A partir disso, rumo-se ao enfrentamento do seguinte problema: De que modo a tributação pode ser utilizada como um mecanismo de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado? O artigo se desenvolveu com pesquisa bibliográfica, utilizando-se de doutrina nacional e estrangeira sobre o assunto, tendo como base os conceitos de cidadania fiscal num primeiro momento, após uma abordagem conceitual sobre a extrafiscalidade, sendo por final, relacionada à proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Palavras-chave: Cidadania Fiscal. Extrafiscalidade. Direitos Fundamentais. Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado.

Abstract

The article aims to analyze the extrafiscality phenomenon as a protection mechanism to an ecologically balanced environment. The theme is supported in the tax law through stimulus or tax disincentive. From there, it heads to the face the following problem: What taxation mode can be used as a protective mechanism to an ecologically balanced environment? The article was developed with literature, using national and foreign doctrine on the subject, based on the concepts of fiscal citizenship at first, after a conceptual approach to extrafiscality, and by the end, related to environmental protection ecologically balanced.

Keywords: Fiscal citizenship. Extrafiscality. Fundamentals rights. Half Ecologically Environment Balanced.

* Mestranda em Direito- UNISINOS, com bolsa de mestrado financiada pela Capes. Possui Especialização em Direito do Estado pela FMP/RS. Graduada no curso de Direito-UNISINOS. Foi bolsista de iniciação científica e monitora, nesta mesma instituição. Atuou como Bolsista de Desenvolvimento Tecnológico Industrial- CNPq. Advogada inscrita na OAB/RS.

**Possui Especialização em Direito do Trabalho e Processual do Trabalho pela Fundação Escola da Magistratura do Trabalho, FEMARGS - RS, (Brasil). Graduada no curso de Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, UNISINOS - Porto Alegre - RS, (Brasil). Advogada, inscrita na OAB/RS. E-mail: fernanda.t.vasconcellos@gmail.com



1 INTRODUÇÃO

Trata-se de um artigo que tem por objeto de análise a extrafiscalidade como mecanismo de estímulo ou desestímulo de tributos como forma de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Os objetivos específicos são no sentido de analisar a evolução do Estado Social e qual o contexto de exercício da cidadania fiscal no ordenamento jurídico. Além disso, busca verificar como surgiu a Extrafiscalidade e suas condições de possibilidade, e, a partir disso, verificar como esse instrumento pode servir para a proteção do meio ambiente.

Desse modo, num primeiro tópico, será realizada uma breve resenha história, acerca da evolução do Estado Social e, paralelamente, situar-se-á a importância do exercício de cidadania, através da contribuição fiscal e do cumprimento de deveres na sociedade, notadamente o dever de pagar tributos, de forma que o Estado possa gerir suas funções e garantir os direitos constitucionalmente previstos.

Já num segundo momento, aborda-se a extrafiscalidade, conceituando-a e demonstrando a sua importância como mecanismo de intervenção Estatal na economia, através do estímulo ou desestímulo de comportamentos objetivando alcançar os mesmos resultados que se obteria por meio da tributação.

Por último, analisa-se a importância da extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e de que forma ela contribui para a manutenção desse equilíbrio. Assim, o artigo buscará analisar, de maneira crítica, como o fenômeno da extrafiscalidade pode ser tratado em relação ao meio ambiente.

2 O ESTADO SOCIAL E A CIDADANIA FISCAL

A nova concepção de Estado (nas suas facetas Estado Social, Estado Providência e Estado do Bem-Estar Social) vinda do pós-guerra na Europa, representou notável evolução no campo social, que vigorou de forma eficaz por significativo período, cumprindo com seu principal objetivo, qual seja, reduzir a desigualdade, assegurar a proteção social e, principalmente, prover direitos a uma nova classe que surgia: os trabalhadores.



O aumento da intervenção estatal no âmbito social, calcado na proteção, fez surgir um novo conceito de Estado com conotação religiosa². Conceito este, segundo Buffon, “que significa dizer que o Estado está obrigado a cuidar dos cidadãos, da mesma forma que Deus tem cuidado de todas as criaturas”³.

A partir do final da década de sessenta e início da década de setenta, esse modelo de Estado Social entrou em crise, com surgimento dos novos riscos sociais e, a partir da década de oitenta, com o nascimento de um novo ideário: o neoliberalismo.

A concepção de estado minimalista apregoada pelo neoliberalismo foi ganhando força- expandindo-se com a promessa de redução das desigualdades através do crescimento econômico-, ao mesmo tempo em que a globalização tomou conta do mundo, ocasionando uma revolução inédita, em especial na seara econômica. Contudo, tal promessa se consolidou de forma totalmente oposta, acarretando em um processo de exclusão social extrema.

Isso porque, a partir dessa nova concepção neoliberal, estabeleceu-se um modelo de tributação completamente dissociado do que até então se tinha como base, afastando-se um dos principais fundamentos basilares que sustentam o Estado: a solidariedade.

A ideia de tributo como mera troca pelos serviços públicos disponibilizados se fortaleceu em sobreposição às ideias clássicas de tributação, com o propósito dos tributos como forma de redistribuição de renda, contribuiu para o agravamento das desigualdades sociais, principalmente nos países em que o Estado do Bem-Estar Social foi concebido apenas sob o aspecto formal, dentre os quais se enquadra Brasil.

A solidificação do Estado Social está diretamente ligada ao constitucionalismo, que têm por referência histórica a Constituição Mexicana (1917) a de Weimar (1919). A principal diferença deste para o modelo de Estado Liberal, é que não bastava apenas garantir a paz social dos indivíduos livres e iguais para o cumprimento de sua finalidade, mas sim uma intervenção mais efetiva nos diversos setores- econômico, social e cultural- objetivando a conceber uma comunidade solidária, cabendo ao Estado introduzir grupos sociais nos benefícios da sociedade moderna⁴.

² ESTERUELAS, Cruz M. *La agonía del estado: un nuevo orden mundial?* Madrid: Laxes, S.L. diciones, p. 121.

³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009, p. 120.

⁴ MORAES, José L. B. de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos.** Estado e Constituição 1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.30.



De acordo com Bobbio, caberia ao Estado a garantia de uma renda mínima, alimentação, saúde, habitação, educação assegurado a todos, sem distinção- não por caridade, mas por garantia de direito público⁵.

Nesse sentido, leciona Buffon:

[...] a ideia de liberdade está fundada na possibilidade de fazer escolhas, que apenas são factíveis se preenchidos os pressupostos materiais necessários, sendo que estes, embora correndo os riscos de brevidade, não podem ser entendidos como presentes quando inexistirem alimentação, habitação, saúde, educação, segurança e renda mínima⁶.

Tal concepção de Estado foi construída ao longo do tempo, mediante a incorporação de “novos direitos” e garantias, não apenas voltados para aos interesses das classes menos favorecidas, mas também das “elites dominantes”⁷.

Apesar do Estado Social garantir diversos direitos à coletividade, inevitavelmente este Estado entrou em crise por diversos riscos sociais que advieram de diversas circunstâncias.

Dentre elas, destacam-se, de acordo com Buffon, as alterações demográficas, em razão do envelhecimento das pessoas e da consequente diminuição da população ativa- que pressionam a previdência (sistema de aposentadorias e pensões) e agravam a necessidade de cuidados com a saúde e de serviços de apoio ao idoso, fazendo com que o Estado dispense mais recursos em favor do cuidado destes.

Além disso, com a inserção da mulher no mercado de trabalho, aumentou a disputa por oportunidades de emprego e se desenvolveu a necessidade da criação de serviços de proteção à infância, fazendo com que o Estado empreenda mais recursos com amparo à criança, através da assistência através das creches.

O desenvolvimento tecnológico, por sua vez, apesar de grande contribuição na aérea da saúde, produtividade e comunicação, trouxe inegável risco ao meio ambiente e a sustentabilidade, contribuindo significativamente para o desemprego, haja vista que provocou expressiva redução dos postos de trabalho.

Consoante preceitua Moraes,⁸ para que a política de previdência social seja efetiva, precisa estar diretamente conectada com uma política de plena empregabilidade, ou seja, o

⁵ BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. Brasília: UnB, 1986, p. 416.

⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009, p.120.

⁷ BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Brasília: UnB, 1986, p. 416.



desemprego é o maior risco social. Assim, refere que a importância do Estado na proteção de seus cidadãos frente ao desemprego é tão preocupante quanto o combate à violência.

Diante da fusão de um baixo crescimento econômico concomitante com a aceleração inflacionária e desequilíbrios orçamentários, iniciam-se os conflitos entre política econômica e política social- o que fomenta a dúvida na possibilidade de se harmonizar o crescimento econômico com justiça social, notadamente através de transferência de renda e de gastos sociais dos governos. A falta de condições de gerir o próprio Estado frente às desigualdades e erradicação da pobreza também é outro elemento significativo⁹.

No tocante ao Brasil, há o desafio de enfrentar o endividamento do próprio Estado em razão dos juros pagos pelos financiamentos do *déficit* público. Além disso, há uma maior vulnerabilidade frente às condições de expansão de lucros, haja vista que os investidores passam a exigir maiores concessões de benefícios como condição para a realização de investimentos.

Nesse contexto, considerando a velocidade desproporcional em que surgem os novos riscos sociais em relação às fontes capazes de suportar o financiamento destes, seria pouco provável que não houvessem problemas relacionados a esses financiamentos.

De acordo com Streck:

Os problemas de caixa do Welfare State já estão presentes na década de 1960, quando os primeiros sinais de que receitas e despesas estão em descompasso, estas superando aquelas são percebidos. Os anos 70 irão aprofundá-la, à medida que o aumento da atividade estatal e a crise econômica mundial implicam um acréscimo ainda maior de gastos, o que implicará o crescimento do *déficit* público. Muitas das situações transitórias, para a solução das quais o modelo fora elaborado, passaram, dadas as conjunturas internacionais, a ser permanentes- o caso do desemprego nos países centrais exemplifica caracteristicamente este fato¹⁰.

Assim, o desemprego passa a ser a principal pauta de debates vinculados à crise estrutural do Estado, ao passo que se verifica a exclusão do acesso ao trabalho formal. As consequências, nesse sentido, são proporcionalmente negativas, causando uma grave repercussão aos recursos financeiros do Estado, haja vista que sem o trabalho formal, os trabalhadores deixam de contribuir e, conseqüentemente, passam a requerer assistência.

⁸ MORAES, José L. B. de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Estado e Constituição 1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.30.

⁹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p.35.

¹⁰ STRECK, Lênio L. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: uma nova crítica do direito**. 2. Rio de Janeiro: Fossente, 2004. p. 58.



A evolução das relações sociais e dos acontecimentos históricos levaram a um aprimoramento do modelo estatal, que passou a ser chamado de Estado Democrático de Direito, cuja finalidade principal se alicerça na construção de uma sociedade menos desigual.

Ademais, nasce a concepção de cidadania, em que causa uma mudança a partir do Estado Democrático de Direito, com a ideia de que não basta ter direitos, pois ter deveres é essencial. Há uma responsabilidade de todos por todos. Por isso, vincula-se a concepção de solidariedade social, como expresso no próprio texto constitucional, de 1988, a partir do Art. 3º, em que a sociedade se fundamenta nos conceitos de ser justa, livre e solidária.

O que se percebe, atualmente, são cidadãos que buscam apenas seus direitos, mas esquecem de que também possuem deveres para que se sustente uma sociedade justa e equilibrada.

Segundo Buffon, “em vez de efetivos cidadão, o Estado forjou o surgimento de verdadeiros “indivíduos-clientes”, que exigem, sempre em proveito exclusivamente próprio, respostas cada vez mais significativas do Estado”¹¹.

Há uma transferência da responsabilidade dos efeitos dos riscos para o Estado, de uma forma totalmente individualista, onde os cidadãos estabelecem uma relação de dependência permanente, analogamente à dependência dos filhos em relação aos pais.

Segundo Bauman:

Se o indivíduo é o pior inimigo do cidadão, se a individualidade anuncia problemas para a cidadania e para a política fundada na cidadania, é porque os cuidados e preocupações dos indivíduos enquanto indivíduos enchem o espaço público até o topo, afirmando-se como seus únicos ocupantes legítimos e expulsando tudo mais do discurso público. O “público” é colonizado pelo privado; o interesse público é reduzido à curiosidade sobre as vidas privadas de figuras públicas e a arte da vida pública é reduzida à exposição pública das questões privadas e a confissão de sentimentos privados (quanto mais íntimos melhor). As questões públicas que resistem a essa redução tornam-se quase incompreensíveis¹².

Outro ponto a ser observado é o excesso de consumo, característico da era neoliberal, que tornou as pessoas mais individualistas e pautou a realização pessoal ao acesso de bens de consumo cada vez mais refinados e desnecessários como condição de felicidade.

A reflexão de Dupas define perfeitamente esse sintoma:

¹¹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p.44.

¹² BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Trad.: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001. p.45.



De fato, a sociedade contemporânea criou um sério problema ao centrar no consumo diferenciado boa parte da realização pessoal e social. Tal possibilidade de consumo transformou-se num principal sinal exterior e sucesso individual, o que faz com que o sentimento de exclusão possa ter um teor puramente relativo, ou seja, o de estar excluído não de necessidades consideradas básicas, mas daquilo que outras pessoas têm. Essa sensação pode, com efeito, ocorrer em qualquer faixa de renda¹³.

Diante do significativo abalo à estrutura financeira e aos laços de solidariedade que sustentam o ideal de Estado, o que se pode observar pelos objetivos constitucionais previstos no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (construir uma sociedade livre, justa e solidária)¹⁴, há a necessidade de se reconstruir os vínculos de solidariedade. Neste contexto, importante se faz a tributação, uma vez que o Estado é suportado financeiramente pelas contribuições de seus cidadãos.

Conforme Bouvier, a origem dos impostos tinha por fundamento corresponder a um instrumento de submissão ou de solidariedade entre as classes sociais, de modo que o bem comum poderia ser auferido por intermédio da cobrança de impostos, por um Estado nação unificado e com fronteiras delimitadas. Distintivamente, o mundo atual é composto, descrente e desencantado. Fomenta-se a ideia do mero imposto-troca, através de convicções individualistas e das teses da fiscalidade mínima, originária dos anos oitenta. O corporativismo se fortalece e adquire privilégios fiscais, direcionados, especialmente, aos setores econômico e financeiro, alterando a estrutura da fiscalidade nacional e local em uma legítimo “mosaico”¹⁵.

No Brasil, especificamente, ocorre um incremento significativo na carga tributária sem levar em consideração a capacidade contributiva do cidadão e, simultaneamente, sem que o Estado forneça, de fato, a proteção social necessária, constitucionalmente prevista e faticamente essencial. Dessa forma, o sistema tributário passa a ser um modo de redistribuição de renda.

Buffon refere que:

[...] essa “redistribuição de renda” é feita às avessas, ou seja, a parcela da população com menor capacidade contributiva, além de não lhe serem garantidos minimamente os direitos sociais, arca com parcela significativa e insuportável da carga tributária,

¹³ DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social**: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo. São Paulo: Paz e Terra, 1999. p.17.

¹⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 Set. 2016.

¹⁵ BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2001, p. 226.



em favor das minorias organizadas, que se encontram no topo da pirâmide social e têm o poder necessário para fazer valer seus interesses¹⁶.

Tal afirmação é o retrato do que Buffon refere ser o déficit democrático, ou seja, comprova que a democracia representativa não é nada mais nada menos do que uma utopia, sobretudo porque as corporações definem, através de pseudo-representantes do povo, os limites e proporções da carga tributária, de acordo com a conveniência¹⁷.

Assim, os encargos tributários se transformam em um meio de diminuição da capacidade econômica daqueles que possuem baixa renda, suprimindo lhes recursos que poderiam ser empregados para a prospecção de uma vida melhor, ou, ainda, menos ruim.

Dessa forma, “o estado não cumpre com suas razões de existir, não assegura proteção social e ainda, retira parte importante dos recursos, que seriam utilizados para fazer frente àquilo que deixa de prestar ao cidadão já empobrecido”¹⁸.

Rosanvallon defende que para sair da crise precisa-se substituir a lógica da estatização e da privatização por uma dinâmica articulada a partir da socialização, da descentralização e da autonomização, conectada com um movimento de redução da demanda do Estado e de reintrodução da solidariedade na sociedade e de produção de uma maior visibilidade social.¹⁹ Ter consciência do lugar que se ocupa na sociedade e em relação a mesma, é o começo para que se possa iniciar a reconstrução da ideia de solidariedade.

Além disso, é preciso que se perceba que não basta apenas reclamar por direitos sem que sejam observados e cumpridos os deveres fundamentais, notadamente, o dever fundamental de pagar tributos, conforme segue:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado Fiscal²⁰.

¹⁶ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009, p.68.

¹⁷ Ibid, p.68.

¹⁸ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 255

¹⁹ ROSANVALLON, Pierre. **A Crise do estado-província**. Trad: Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia: UFG; Brasília: UnB, 1997.p.94.

²⁰ NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 679



Ademais, é preciso que os cidadãos tenham a percepção de que as suas contribuições estejam sendo devidamente distribuídas. Rosanvallon (1997) sustenta a necessidade de ampliação da visibilidade social, através da transparência das ações²¹.

Sob esse enfoque, Buffon refere que:

Dessa forma, é possível sustentar que aumentar a visibilidade social implica substantivar a democracia, à medida que as tensões e os conflitos sociais, naturalmente decorrentes desse aumento de visibilidade, passem a ser vistos como instrumento de crescimento e sofisticação da própria convivência em sociedade. Encobrir e ocultar para que não haja conflitos significa negar a própria essência da democracia participativa, significa hipocritamente consagrar a doce tranquilidade da ignorância e estimular, não a paz social, mas a passividade “dos bons cordeiros”²².

Ademais, o aprofundamento da democracia tem como consequência natural a redução da possibilidade de corrupção, pois, se não é possível erradicar a corrupção, é viável minimizá-la através de mecanismos de controle do Estado²³. Contudo, o que se percebe é que os deveres fundamentais não possuem aplicação imediata, uma vez que dependem de legislação para a sua implementação, o que torna mais difícil a realização dos mesmos.

A explicação para esse esquecimento do cumprimento de deveres advém da construção de uma sólida teoria acerca dos direitos fundamentais, constitucionalmente positivados, que relegou para segundo plano ou, por vezes, até inexistente, o espaço destinado ao debate acerca dos deveres fundamentais²⁴.

Dessa forma, a própria ideia de dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais, pois consiste no dever de assumir e cumprir com suas obrigações enquanto cidadão²⁵.

Nesse sentido, Härbele defende:

Para o futuro, um desenvolvimento mais reforçado dos deveres e obrigações decorrentes da dignidade, torna-se imperativo. Tal componente encontra fundamento especialmente na dimensão comunitária da dignidade humana que, em princípio, já foi esporadicamente atualizada, devendo, nessa medida, tornar-se atual, tal como os

²¹ ROSANVALLON, op. cit., p. 96.

²² BUFFON, op. cit., p. 256

²³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 256

²⁴ NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais**: *ab uno ad omnes*. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p.997

²⁵ ROBLES, Gregório. **Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual**. São Paulo: Manole, 2005. p.123.

“limites do crescimento” do Estado social de Direito tornaram necessária a proteção do meio ambiente.²⁶

Para Miranda, há uma simetria entre direitos e deveres fundamentais e estes seriam “as situações jurídicas de necessidade ou de adstrição constitucionalmente estabelecidas, impostas às pessoas frente ao poder político” ou ainda “por decorrência de direitos ou interesses difusos, a certas pessoas perante outras”²⁷.

Já Gomes Canotilho defende a assimetria, ou seja, nem todo o direito decorre de um dever, posto que “as ideias de solidariedade e de fraternidade apontam para deveres fundamentais entre cidadãos”²⁸. Chulvi também defende que todos os cidadãos estão obrigados a realizar determinadas condutas, ou seja, cumprir determinados deveres, necessários não apenas para proveito próprio, mas sim em benefício coletivo²⁹.

Enquanto que Nabais refere que, em que pese os direitos fundamentais estejam elencadas em uma “categoria jurídico-constitucional própria”, “íntegra a matéria dos direitos fundamentais”, posto que “polarizadora de todo o estudo constitucional ou (sub) constitucional do indivíduo, já que este há de ser entendido como um ser livre e responsável, ou seja, uma pessoa”³⁰.

Constata-se portanto, que a ideia de solidariedade pela fiscalidade demanda a exigência de tributos em consonância com a capacidade contributiva do cidadão- que tem o direito/dever de contribuir em conformidade com a sua condição econômica.

Noutras palavras, há de se recuperar a concepção de solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de Estado socialmente justo³¹.

²⁶ HÄRBELE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: **Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Org.: Ingo Wolfgang Sarlet. Trad.: Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Melo Aleixo e Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 102.

²⁷ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV- Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p.76.

²⁸ GOMES CANOTILHO, José J. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. Ed. 2. Reimpr. Coimbra: Almedina. 2006. p.536.

²⁹ CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001. p. 296.

³⁰ NABAIS, José Casalta. **O fundamento de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p.673.

³¹ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 217



Em síntese, a solidariedade é a razão que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, porquanto que este dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade³².

Assim, é possível referir que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, que deve ser exigido em proporção a capacidade econômica de cada cidadão. A cidadania fiscal, portanto, passa pelo dever de cada indivíduo contribuir com sua parcela de responsabilidade para com a tributação no atual Estado Democrático de Direito.

3 EXTRAFISCALIDADE

Para se construir a ideia de extrafiscalidade, foi importante abordar no primeiro tópico a cidadania fiscal, que diz respeito ao dever de todo cidadão de contribuir a partir do pagamento de tributos para que o Estado possa gerir suas típicas funções.

A partir disso, aborda-se a extrafiscalidade, que se traduz na efetiva intervenção do Estado no setor econômico, como forma de política fiscal. O motivo da incidência de tributos advém da imposição de recursos para que o Estado possa cumprir com a sua finalidade, ou seja, para que possa garantir o bem comum.

Importante referir que o bem comum é um direito constitucionalmente previsto e tem por fundamento a proteção aos direitos fundamentais e o Estado se utiliza da tributação como forma de intervenção na sociedade em prol dessa proteção.

Em outras palavras, a finalidade principal da tributação é a chamada fiscalidade, ou seja, a competência de arrecadação de recursos financeiros para que o Estado possa atuar e gerir as áreas da saúde, da educação, da assistência social objetivando o acesso a todos. Ocorre que, muitas vezes, o Estado atua com interesse em intervir na economia através de incentivos ou desestímulos, é a chamada função extrafiscal³³.

A extrafiscalidade é a faculdade do Estado de- ao invés de apenas arrecadas tributos e aplicar os recursos respectivos- estimular ou desestimular comportamentos, objetivando alcançar os mesmo resultados que obteria por meio da tributação³⁴.

Para José Eduardo Soares de Melo, a extrafiscalidade é evidenciada quando “o Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de

³² Ibid. p. 99.

³³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 219.

³⁴ Ibid., p.218.



incentivos e benefícios fiscais, com o natural objeto de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos”³⁵.

A fiscalidade, por sua vez, nada mais é do que a maneira adotada pelo Estado para arrecadar tributos, enquanto que a extrafiscalidade é a utilização do tributo para obter os efeitos econômicos e sociais desejados³⁶.

No entendimento de Nabais:

A extrafiscalidade traduz-se num conjunto de normas que, embora totalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas³⁷.

Isso não significa dizer que o estado deixa de arrecadar tributos, pois nem sempre o objetivo é exclusivamente arrecadatório. Nesse sentido, discorre Lapatza:

Entendido assim, o “sustento da despesa pública” permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da simples arrecadação, isto é, com fins neste exato sentido, “extrafiscais”, sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio de capacidade; que os fins desejados pelo legislador sejam também desejados e protegidos pela constituição; que sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos; e que consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição.

Penso que neste âmbito devem ser inseridos os chamados fins extrafiscais dos tributos. Com eles o Estado pode, por exemplo, buscar uma redução dos gastos (na conservação do meio ambiente através dos chamados tributos meioambientais; em saúde, através de impostos sobre o álcool ou o tabaco) ou um aumento do nível de renda ou uma melhor distribuição dela (através, por exemplo, de tributos que estimulam a utilização de terras ou outros elementos improdutivos)³⁸.

Em outras palavras, a extrafiscalidade se revela através da majoração da carga tributária, com a finalidade de desestimular comportamentos que sejam contrários à maximização da eficácia social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. Em

³⁵ MELO, José E. S. de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 404.

³⁶ TORRES, Ricardo L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. V.III: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 135.

³⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p.629.

³⁸ LAPATZA, José J. F. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Trad.: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p.25.



contrapartida, manifesta-se através da desoneração fiscal, desde que tenha os mesmos objetivos visados pela exacerbação da exigência fiscal comentada.³⁹

Falcão define objetivamente a distinção entre a fiscalidade e a extrafiscalidade:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...]⁴⁰

No mesmo sentido, Ataliba define a extrafiscalidade como “instrumentos tributários para obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados⁴¹”.

Assim, a extrafiscalidade nada mais é que o objetivo excepcional de um tributo, que transcende o setor puramente financeiro e repercute de forma distinta em diferentes contextos, tais como o político, o social e o econômico. Consequentemente, Nabais explica:

Ecfetivamente no domínio dos chamados benefícios fiscais que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e freqüentes, pois que é geralmente reconhecido integrar o seu próprio conceito a natureza ou carácter extrafiscal como, de resto, se verifica no conceito legal que a nossa ordem jurídica nos fornece – o art. 2º, nº 1, do EBF, que define os benefícios fiscais como medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem⁴².

Dessa forma, depreende-se que a extrafiscalidade consiste na utilização de um modelo jurídico-tributário para o alcance de um determinado propósito que se sobrepõe aos fins meramente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado. O valor finalístico da extrafiscalidade incutido na lei tributária, portanto, deve atender às necessidades no gerenciamento da economia ou na reabilitação de fatos sociais indesejados ou mesmo

³⁹ BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian R. **Os incentivos fiscais no ramo tecnológico como instrumento do desenvolvimento nacional**. Direito e Desenvolvimento. v. 6, n. 12, Periódicos. UNIPE, João Pessoa. p. 121-144.

⁴⁰ FALCÃO, Raimundo B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 118.

⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **IPU: progressividade**. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990. p. 233.

⁴² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 2004. p.630.

possibilidade de auxiliar certas atividades ou setores de acordo com os preceitos constitucionais⁴³.

A extrafiscalidade, portanto, fica limitada ao interesse público que, segundo Meirelles, “são as aspirações ou vantagens lícitamente almejadas por toda a comunidade administrativa, ou parte expressiva de seus membros”.⁴⁴ O Objetivo da extrafiscalidade, aplicada em diversas áreas de atuação do homem, repousa no bem comum disfarçado de utilidade coletiva.

Cabe ao legislador promover o bem comum através de uma atuação direcionada às aspirações sociais, dentre elas o dever de dirimir eventuais conflitos advindos da própria autoridade administrativa em face dos interesses sociais. Esses interesses sociais, modernamente, foram modificados e ampliados objetivando o alcance bem comum da sociedade, como concepção de interesse público, privado, coletivo, individual, homogêneo e difuso.

Enfim, os efeitos extrafiscais da norma tributária utilizam-se do instrumento financeiro para incentivar certos efeitos econômico-sociais, como obstar a inflação e o desemprego, recuperar a prosperidade, salvaguardar a indústria nacional, promover o desenvolvimento econômico ou o equilíbrio das fortunas ou a correção da injustiça na distribuição da renda, entre outros objetivos não menos nobres.

A concessão de benefícios, no entanto, não pode ficar a mercê de interesses políticos e econômicos, fortemente defendidos por *lobbies*, no mais das vezes obscuros, como refere Buffon⁴⁵.

Assim como o dever de pagar tributos não pode ser injustificadamente dispensado, porque fere os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania em sua contemporânea concepção. Significa dizer que as referidas desonerações deverão ser submetidas a mecanismos substancialmente democráticos de aprovação que estejam constitucionalmente fundamentados, haja vista a necessidade de se observar os pressupostos, limites e objetivos que condicionam a legitimidade da extrafiscalidade⁴⁶.

⁴³ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p.221.

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Editora Malheiros, 1997. p.80.

⁴⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 224.

⁴⁶ Ibid., p. 241.



Desse modo, justifica-se a extrafiscalidade já que constitui um mecanismo de realização dos direitos fundamentais, tendo em vista que, através do estímulo ou desestímulo tributário, o Estado alcança seus objetivos constitucionalmente postos.

4 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

O direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado está previsto na Constituição Federal de 1988, por ser reconhecido como um direito fundamental de terceira dimensão/geração, garantido a toda a sociedade. Tais direitos são dotados de alto teor de humanismo, universalidade e solidariedade⁴⁷.

Consoante Torres, diz que, o meio ambiente participa do rol dos direitos fundamentais, sendo a expressão moderna de direito natural, pertencente indiscutivelmente a todos os homens, haja vista que “os rios e florestas não possuem direito em nome próprio. A pessoa humana tem o direito inalienável de viver em meio ambiente sadio e de ver por todos a natureza que a cerca”.⁴⁸

Significa dizer que o Estado deve proporcionar um meio ambiente equilibrado a seus cidadãos, bem como há o dever fundamental, de cada cidadão, em praticar condutas e se portem de modo que se preserve um meio ambiente para as gerações futuras⁴⁹.

Identifica-se, portanto, que a solidariedade social está visivelmente presente nas questões que envolvem a preservação do meio ambiente. Necessário se faz reconhecer, também, que essa ideia está inserida de forma muito mais exigente e sofisticada do que se apresenta na questão da tributação, pois a solidariedade ambiental transcende gerações e alcança àquelas que, inclusive, ainda estão por vir, a fim de garantir que haja condições de uma vida plena, com garantia de uma existência digna⁵⁰.

A questão ambiental passa a ser importante a partir do momento em que se percebe que a degradação ao meio ambiente ameaça não só a natureza e o bem-estar social, mas também a própria condição de existência de vida humana, o que estabelece uma necessidade

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p.523.

⁴⁸ TORRES, Ricardo L. **Direitos humanos e tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 12.

⁴⁹ BOO, Daniel; VILLAR, Ariel. **El derecho humano al meio ambiente**. Buenos Aires: Némesis, 1999. p.34.

⁵⁰ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009. p. 243.

de se redirecionar a conduta humana a fim de que a preservação da natureza passe a ser um objetivo a ser alcançado⁵¹.

A incidência do imposto tem por finalidade compensar por meio de uma indenização, eventual dano causado ao meio ambiente, objetivando, sobretudo, a sua recomposição e, ainda, a inibição de condutas lesivas através de uma coerção pecuniária - que sirva de desestímulo para a prática de ilícitos ambientais. Verifica-se, assim, a aplicação da extrafiscalidade.

Nesse sentido, Jorge Miranda argumenta:

[...] esta solidariedade assenta ainda no valor da dignidade: é para que as gerações futuras, compostas por homens e mulheres com a mesma dignidade dos de hoje, possam igualmente desfrutar dos bens de natureza que importa salvaguardar a capacidade de renovação desses recursos e a estabilidade ecológica⁵².

Não se pode separar o meio ambiente da própria condição humana, não há como se garantir uma vida digna, pois a existência humana depende da natureza⁵³. Assim, é preciso que as ações humanas sejam planejadas considerando como meta principal, a preservação da natureza- mesmo que não pareça, em alguns momentos, economicamente atrativo⁵⁴.

Para que se estabeleça uma forma de controle e de responsabilização por eventuais danos causados ao meio ambiente se concebeu o princípio do poluidor-pagador. Tal princípio consiste no dever do causador do dano de pagar uma indenização compatível e proporcional à lesão causada, a fim de que se possa recuperar o ambiente degradado⁵⁵.

Em que pese haja a previsão de se exigir uma indenização pecuniária como compensação ao dano causado, não significa que se pode poluir. A indenização, nesse caso, tem caráter pedagógico e inibitório, visa desestimular a conduta gravosa, a fim de evitar que ocorra qualquer dano ao meio ambiente. Neste caso, a extrafiscalidade pode ser utilizada para inibir eventuais danos ambientais, mediante o agravamento de imposição de tributos.

⁵¹ Ibid., p. 244.

⁵² MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV- Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 68-69.

⁵³ BUFFON, op. cit., p. 244

⁵⁴ BUFFON, op. cit., p. 243.

⁵⁵ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV- Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 193.



Segundo Buffon⁵⁶, a maior virtude do princípio do poluidor-pagador é admitir que a atividade econômica é substancialmente poluidora ou causadora de impactos ambientais e que os agentes poluidores precisam ser responsabilizados pelos prejuízos ambientais que produzem, sendo necessário, contudo, articulá-lo com outros meios e princípios, objetivando assegurar uma efetiva proteção ambiental.

Assim, o princípio do poluidor-pagador, no âmbito do direito tributário, poderia ser substituído pela instituição de tributos de carga proporcionalmente mais expressiva para àquelas atividades reconhecidamente poluidoras, justamente para obter recursos que sirvam de suporte para a implantação de políticas públicas direcionadas ao combate dos reflexos e efeitos dos prejuízos de tais atividades decorrentes⁵⁷.

Por tais razões é que Nabais refere que é imprescindível que se implante políticas extrafiscais que estimulem o comportamento ambientalmente correto e desestimulem o inverso, nos termos que seguem:

Assim, no respeitante ao suporte financeiro da acção do estado em matéria de protecção do ambiente, há quem defenda e proponha a instituição de tributos ou taxas ambientais que, para além de constituírem um suporte financeiro da acção do estado nessa área, teriam também por objetivo a orientação dos comportamentos dos indivíduos e das empresas no sentido de defesa ambiental⁵⁸.

Importante, ainda, chamar a atenção para o fato de que a extrafiscalidade pode incidir também por meio da oneração e desoneração fiscal, mediante a concessão de isenções e benefícios fiscais sob a forma de impostos para aquelas empresas que não poluem ou que possuem baixo ou mínimos índices de poluição.

As hipóteses de aplicação poderiam ser exemplificadas do seguinte modo, no Imposto de Importação, importação de produtos nocivos ao meio ambiente, mediante majoração de alíquotas; Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI- desestimular o consumo de produtos que provoquem degradação ambiental, mediante a majoração de alíquotas; no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR- quando não se verificar uma adequada utilização dos recursos naturais para a preservação do meio ambiente, tributando-se mais significativamente.

Quanto ao Imposto sobre a Renda, a possibilidade de que despesas suportadas em face à preservação do meio ambiente ou com aquisição de bens, os quais tenham a função, entre

⁵⁶ BUFFON, op. cit., p. 249.

⁵⁷ BUFFON, op. cit., p. 251.

⁵⁸ NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina.2005. p.50.

outras, de reduzir a emissão de poluentes, possam ser integralmente deduzidos da renda tributável.

No Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores- IPVA- o estímulo à utilização de combustíveis ecologicamente limpos e um desestímulo àqueles mais poluentes; já, sobre o IPTU, a Função socioambiental da propriedade, uso adequado ambientalmente do imóvel, com preservação de áreas verdes, áreas de preservação, com incentivo para redução de tributos, e acerca do ISS- Imposto sobre serviço- alíquotas menores para determinados serviços que estejam relacionados à preservação e proteção do meio ambiente. Ex.: serviços relacionados à tratamento de efluentes; serviços de ecoturismo.

Estas seriam algumas hipóteses em que poderia haver a utilização da Extrafiscalidade para proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Sendo assim, a extrafiscalidade se apresenta como um instrumento, através do estímulo ou desestímulo tributário às empresas poluidoras, de forma a reduzir os índices de degradação ambiental.

4 CONCLUSÃO

A tributação é um instrumento de realização de direitos fundamentais e serve como garantia para um meio ambiente ecologicamente equilibrado, uma vez que com os recursos advindos das contribuições é possível concretizar direitos sociais.

Isso é possível observar, também, através de mecanismos de extrafiscalidade, os quais, com o estímulo tributário, ou desestímulo, podem servir para intensificar a tributação àquelas empresas que são consideradas poluidoras, com o objetivo de redução da sua atividade degradadora. Assim como, com a desoneração fiscal, para as que comprovarem, em contrapartida, a redução em níveis satisfatórios da degradação ambiental.

O objetivo dessa análise foi destacar a importância da tributação como instrumento de realização dos direitos fundamentais, notadamente no que se refere ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Demonstrar a relevância da tributação fiscal para a manutenção de uma sociedade mais justa e menos desigual, seja por meio de arrecadação de impostos ou por meio de incentivos e isenções fiscais a fim de estimular a solidariedade de uma forma consciente e economicamente viável.



Tendo em vista que o Estado Democrático de Direito prevê um ambiente sadio a todas as gerações, inclusive, para as futuras, consoante preceitua o artigo 225, da Constituição Federal de 1988, faz-se necessário, cada vez mais, a preservação do meio ambiente.

Para se conseguir tal intento, o Estado pode se utilizar de ferramentas para intervir na economia. Assim, a extrafiscalidade toma importância, já que é instrumento de realização de proteção dos direitos fundamentais e, conseqüentemente, ferramenta para o Estado intervir na sociedade.

A extrafiscalidade, ainda que reverta recursos aos cofres públicos, serve de estímulo ou desestímulo a práticas comportamentais, almejando alcançar os fins e objetivos constitucionalmente garantidos. Serve, também, como mecanismo de intervenção para que a tributação incida como meio de realização de políticas públicas sociais e protetivas e também como instrumento de preservação ambiental para a manutenção de um ambiente ecologicamente equilibrado.

Diante disso, a tributação é meio indispensável para assegurar os direitos na sociedade já que o Estado depende dos tributos para concretizar seus objetivos. Portanto cabe à extrafiscalidade auxiliar nesta tarefa, notadamente, na redução das degradações ambientais e incentivar a implementação de recursos sustentáveis na sociedade, através de estímulos e desestímulos por meio dos tributos.



REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **IPU**: progressividade. Revista de Direito Público, v. 23, n. 93, 1990.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. Brasília: UnB, 1986.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BOO, Daniel; VILLAR, Ariel. *El derecho humano al meio ambiente*. Buenos Aires: Némesis, 1999.

BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2001.

BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian R. **Os Incentivos fiscais no ramo tecnológico como instrumento do desenvolvimento nacional**. Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 6, n. 12, Periódicos. UNIPE p. 121-144

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2009

NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais: ab uno ad omnes**. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina. 2004.

_____. **O fundamento de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.



_____. **Estudos de direito fiscal:** por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina. 2005, p.50.

CHULVI, Cristina P. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001.

DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social:** pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

ESTERUELAS, Cruz Martinez. *La agonía del estado: um nuevo orden mundial?* Madrid: Laxes, S.L. Ediciones.

FALCÃO, Raimundo B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GOMES CANOTILHO, José J. **Direito constitucional e Teoria da constituição**. 7. Ed. 2. Reimpr. Coimbra: Almedina. 2006.

GOMES CANOTILHO, José J. **Direito Público do Ambiente**. Lisboa: Universidade Aberta. 1998.

HÄRBELE, Peter. A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal. In: **Dimensões da dignidade:** ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. Org.: Ingo Wolfgang Sarlet. Trad.: Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Melo Aleixo e Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

LAPATZA, José J. F. **Direito tributário:** teoria geral do tributo. Trad.: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

MEIRELLES, Hely L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Editora Malheiros, 1997.

MELO, José Eduardo S. de. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV- Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MORAES, José L. B. de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos**. Estado e Constituição 1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

PRISMAS. Dir., **Pol. Pub. e Mundial**. Brasília, v.4, n, 1, p. 98-122, jan/jul. 2007.

ROBLES, Gregório. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do estado-província**. Trad: Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia: UFG; Brasília: UnB, 1997.

STRECK, Lênio L. **Jurisdição constitucional e hermenêutica:** uma nova crítica do direito. 2. Rio de Janeiro: Fossente, 2004.



TORRES, Ricardo L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v.III: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.